**Tribunal administratif**
**du Grand-Duché de Luxembourg**
**1re chambre**

Numéro 35037 du rôle
Inscrit le 11 août 2014

**<u>Audience publique du 11 novembre 2015</u>**

Recours formé par
Monsieur ..., …(France),
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 35037 du rôle, déposée le 11 août 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Grégori TASTET, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à F- …, tendant principalement à l'annulation, sinon subsidiairement à la réformation d'une décision du 26 mai 2014 du directeur de l'administration des Contributions directes portant rejet de sa réclamation introduite le 28 octobre 2011 à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis le 3 août 2011 par le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes et plus subsidiairement encore à la réformation dudit bulletin d'appel en garantie du 3 août 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 décembre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 9 janvier 2015 par Maître Grégori TASTET pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Grégori TASTET et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 octobre 2015.

---

En date du 3 août 2011, le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie « *Haftungsbescheid* » en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'encontre de Monsieur ..., prenant comme motif sa qualité d'administrateur de la société anonyme ..., ci-après dénommée « la société ... », ledit bulletin déclarant Monsieur ... codébiteur solidaire d'un montant total de … euros, en principal et intérêts, au titre des

retenues d’impôt qui auraient dû être effectuées par la société ... sur les traitements et salaires de son personnel pour les années 2010 et 2011.

Par courrier recommandé de son litismandataire du 28 octobre 2011, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l’administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », à l’encontre dudit bulletin d’appel en garantie.

Par décision du 26 mai 2014, n° C 17147 du rôle, le directeur rejeta comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur ... dans les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 31 octobre 2011 par Me Grégori TASTET, au nom du sieur ..., F-…, pour réclamer contre le bulletin d’appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires Luxembourg 1 en date du 3 août 2011 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité d’administrateur de la société anonyme …, ci-après ..., actuellement en faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de la retenue sur les traitements et salaires dus par la société pour les années 2010 et 2011 au montant total de … euros, dont … euros au principal et … euros pour intérêts de retard; qu’à cet égard l’omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;*

*Considérant que le réclamant conteste le bulletin au motif que l'Administration des Contributions Directes aurait déposé une déclaration de créance et qu'il n'aurait accepté le poste d'administrateur qu'à titre de complaisance, de sorte qu'une négligence fautive engageant sa responsabilité ferait défaut ;*

*Considérant qu'il résulte de l'instruction du dossier fiscal que depuis le 1er avril 2010, le paiement des salaires a été fait sans que les retenues litigieuses n'aient été continuées au receveur ;*

*Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;*

*qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902) ;*

*que dans la mesure où l'administrateur par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;*

*que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;*

*que la responsabilité de l'administrateur est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (CA du 6 mai 2003 no 15989C) ;*

*qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;*

*Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;*

*Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBI. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBI. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;*

*que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en oeuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;*

*Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;*

*Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ;*

*qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité de l'administrateur pour les années d'imposition litigieuses ;*

*Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no 377 du 20 février 2009 que suivant assemblée générale extraordinaire du 18 décembre 2008, le réclamant a été nommé administrateur de la société* ... (sic) *avec effet immédiat, pour une période indéterminée, sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;*

*Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée en vue des éléments qui précèdent ;*

*Considérant que le réclamant a sciemment omis de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel depuis le 1er avril 2010 et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;*

*Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant qu'administrateur de la société anonyme* ... (sic) *est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires des années 2010 et 2011 est justifiée ;*

*Considérant par ailleurs, que de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, l'administrateur responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;*

*PAR CES MOTIFS*

*reçoit la réclamation en la forme;*

*la rejette comme non fondée;*

(…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 11 août 2014, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à l'annulation, sinon subsidiairement à la réformation de la décision précitée du directeur du 26 mai 2014 et plus subsidiairement encore à la réformation du bulletin d'appel en garantie du 3 août 2011.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes aux contribuables. Or, conformément aux dispositions

combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre la décision qui fait l'objet de la réclamation au sens du paragraphe 228 AO si aucune décision n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

La loi prévoyant dès lors explicitement un recours en réformation, le tribunal est incompétent pour connaître du recours principal en annulation introduit par Monsieur ... à l'encontre de la décision du directeur du 26 mai 2014.

Le recours en réformation est toutefois recevable en tant qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 26 mai 2014 pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en réformation introduit à titre subsidiaire contre le bulletin d'appel en garantie du 3 août 2011. De toute manière, dans la mesure où, en l'espèce, le directeur a statué sur la réclamation du demandeur par une décision du 26 mai 2014, il y aurait eu lieu de conclure à l'irrecevabilité du recours sous analyse pour autant qu'il est dirigé directement contre le bulletin d'appel en garantie du 3 août 2011, un tel recours n'étant ouvert directement à l'encontre du bulletin que lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO ou une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande conformément à l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996.

A l'appui de son recours et en fait, le demandeur relève que la société ..., dénommée à cette époque ..., aurait été constituée en date du 18 décembre 2008 par son actionnaire unique, la …, elle-même détenue à parts égales par Messieurs ...et .... Les statuts prévoyant que la société ... serait administrée par un conseil d'administration composé de trois administrateurs au moins, Monsieur ..., administrateur « *délégué* » et Monsieur ..., administrateur, lui auraient demandé de devenir administrateur dans le seul but de respecter les statuts de la société .... Il n'aurait néanmoins possédé aucune part et n'aurait pas été associé de la société .... La société aurait par ailleurs été déclarée en état de faillite en date du 5 août 2011.

En droit, le demandeur fait valoir que l'administration des Contributions directes aurait déposé dans le cadre de la faillite de la société ... une déclaration de créance. Il précise à cet égard que les opérations de liquidation des éventuels avoirs de la société ne seraient pas terminées et qu'il y aurait dès lors en tout état de cause lieu d'attendre la clôture de la faillite afin de connaître les suites données à cette déclaration de créance. Il en conclut au caractère prématuré de l'émission du bulletin d'appel en garantie litigieux puisque dans la mesure où la liquidation des avoirs de la société ... en faillite ne serait pas encore clôturée, l'administration ne prouverait pas l'existence dans son chef d'un préjudice, à savoir le non-paiement des arriérés de paiement d'impôts par la société ....

Il relève ensuite que la mise en faillite de la société aurait em

pêché tout paiement de ces arriérés par les administrateurs. Il appartiendrait en effet à l'administration des Contributions directes de prouver que les impôts auraient été exigibles à l'encontre de la société ... pour l'année 2010, tout en relevant que les impôts pour l'année 2011 ne pourraient pas être exigibles puisque la faillite de la société ... serait intervenue au cours de cette année. Il faudrait à cet égard également vérifier les diligences entreprises par l'administration des Contributions directes en vue de recouvrir le montant de la créance revenant à l'administration avant la mise en faillite, sinon durant l'administration de la faillite de la société .... Il serait dès lors en tout état de cause prématuré d'agir contre le demandeur dans la mesure où la faillite ne serait pas clôturée, de sorte que le bulletin d'appel en garantie serait à déclarer comme non fondé ou tout du moins son exigibilité devrait être suspendue.

Finalement, il considère que le montant redû ne serait pas connu exactement puisque le bulletin d'appel en garantie du 3 août 2011 ferait état d'un autre montant que celui figurant sur la déclaration de créance déposée au bureau des recettes dans le cadre de la faillite de la société ..., qui serait encore différent de celui se trouvant sur la sommation à tiers détenteur du 26 mars 2014.

Il indique ensuite qu'en sa qualité d'administrateur, il n'aurait pas pu engager la société vis-à-vis des tiers et verse à l'appui de cette affirmation des attestations testimoniales prouvant qu'il n'aurait eu aucun pouvoir de signature ni aucun accès à la gestion journalière. Il explique que l'obligation de verser les impôts ne lui aurait pas incombé, de sorte qu'il n'aurait commis aucune faute.

Il reproche par ailleurs au directeur de n'avoir invoqué que des motifs stéréotypés à l'appui de sa décision en se limitant à constater qu'il aurait été administrateur de la société ... selon les publications au registre de commerce et des sociétés afin de le déclarer codébiteur solidaire des retenues d'impôts sur les traitements et salaires des années 2010 et 2011.

Comme la société ... aurait été détenue par la société ...qui elle-même serait détenue par les associés ..., le demandeur reproche à l'administration des Contributions directes de n'avoir ni recherché ni prouvé sa faute personnelle dans le non-paiement de l'impôt.

En conclusion, le demandeur considère que la décision déférée encourrait l'annulation pour erreur de droit, le directeur ayant « *méconnu à la fois les conditions de qualification de la responsabilité personnelle de l'administrateur de société au sens du paragraphe 109 AO et l'obligation d'appréciation inhérente à sa propre compétence pour la mettre en œuvre.* ».

Enfin, il estime qu'en présence de contestations concernant l'existence aussi bien d'une faute que d'un dommage, il n'y aurait pas lieu de faire des développements concernant le lien de causalité.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur donne encore à considérer que le seul argument sur lequel se fonderait la partie étatique pour retenir sa responsabilité personnelle

serait celui qu'il aurait été le représentant légal de la société ou de l'employeur auquel il aurait incombé de retentir les impôts sur traitements et salaires. Or, le demandeur estime qu'il n'aurait pas cette qualité puisqu'il résulterait clairement des statuts de la société ... qu'il n'aurait été ni associé, ni représentant légal de la société puisqu'il n'aurait eu aucun pouvoir de signature afin d'engager la société, ce pouvoir revenant à l'administrateur délégué de la société. Il indique ensuite qu'il ne pourrait être considéré comme employeur puisqu'il aurait lui-même été salarié d'une société tierce, à savoir la société …, en qualité de conducteur de travaux. Il explique que n'ayant eu aucun pouvoir de signature, ni décisionnel et n'ayant touché aucune rémunération dans la société ..., il ne pourrait être considéré comme représentant légal de cette société. Il aurait tout au plus été administrateur de la société ... afin de remplir la condition requise par les statuts d'avoir un conseil d'administration composé d'au moins trois membres et qu'en cette qualité, il aurait tout au plus pu avoir connaissance des bilans déposés. Or, le dernier bilan ayant été déposé en 2009, il n'aurait pas pu avoir connaissance des éventuels impôts sur salaires restés impayés pour les années d'imposition 2010 et 2011, de sorte qu'aucune faute ne pourrait être retenue dans son chef.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Suivant une bonne administration de la justice et l'effet utile s'en dégageant, il appartient d'abord au tribunal de vérifier la légalité extrinsèque de l'acte lui déféré, avant de se livrer, par le biais de l'examen de la légalité des motifs, au contrôle de la légalité intrinsèque.

Si en l'espèce le demandeur critique la légalité externe de la décision directoriale déférée, en soutenant, comme relevé ci-dessus, que le directeur n'aurait utilisé qu'une formulation stéréotypée afin d'engager sa responsabilité personnelle sans pour autant indiquer la base légale de ce moyen, le tribunal, pour sa part, constate que la décision sur réclamation du 26 mai 2014, telle que citée *in extenso* ci-avant, mentionne de manière circonstanciée les éléments de fait et de droit justifiant aux yeux du directeur que Monsieur ... soit déclaré codébiteur solidaire de la dette fiscale de la société ... - la question du bien-fondé de ces motifs relevant de l'examen au fond du recours - le directeur ayant en substance retenu qu'il se dégageait d'une publication au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg que lors d'une assemblée générale extraordinaire des actionnaires qui s'est tenue le 18 décembre 2008, le demandeur a été nommé administrateur de la société ... et qu'en cette qualité, il aurait commis une faute en omettant sciemment de verser l'impôt dû par la société ... sur les traitements et salaires de son personnel pour les années 2010 à 2011 et en empêchant de ce fait la perception de l'impôt légalement dû. Le directeur a encore mis en exergue que le demandeur ne saurait s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrerait en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, tout en précisant que l'administrateur responsable sur le fondement du paragraphe 109 AO ne pourrait s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'aurait pas été engagée contre l'autre.

Le tribunal relève par ailleurs que les motifs ayant présidé à l'appel en garantie du demandeur sont encore précisés dans le bulletin d'appel en garantie même, lequel précise

également que le demandeur aurait été nommé administrateur de la société ... à l'assemblée générale extraordinaire du 18 décembre 2008, tel que ceci résulterait d'une publication au Mémorial C numéro 377 du 20 février 2009 et que par conséquent, il aurait disposé du pouvoir d'engager la société sous sa signature à partir de cette date et qu'il aurait été en charge de la gestion journalière. Le bulletin précise encore qu'aux termes du paragraphe 103 AO, le demandeur était en sa qualité d'administrateur personnellement tenu de l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés. Par ailleurs, conformément au paragraphe 136 AO, il aurait incombé au demandeur de prélever sur les fonds administrés les fonds nécessaires pour acquitter les impôts nés avant la disparition de la société. Comme le demandeur aurait omis pendant la période allant du 1er avril 2010 jusqu'au jour de la faillite de la société ... de retenir, déclarer et verser la retenue d'impôt, des retenues d'impôts d'un montant de 3.180,50- euros, y inclus les intérêts, seraient restées en souffrance ; le bulletin d'appel en garantie précisant d'ailleurs encore qu'en leur qualité de codébiteurs solidaires, un appel en garantie aurait également été adressé à Monsieur ... et à Monsieur .... Le tribunal souligne à cet égard que ces motifs, figurant dans le bulletin d'appel en garantie, participent à la motivation de la décision du directeur du 26 mai 2014, dans la mesure où ce dernier, à travers sa décision, a expressément confirmé le bulletin d'appel en garantie.

Le moyen du demandeur, basé sur un défaut de motivation de la décision directoriale déférée, est dès lors à rejeter.

Quant à la légalité interne de la décision, il y a lieu de rappeler qu'en vertu des dispositions de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « LIR », l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO, qui dispose que « *Die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Il s'ensuit que l'administrateur d'une société anonyme est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable directement, respectivement ceux dont elle est redevable pour compte d'autrui.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du fait du non-paiement des impôts dont est redevable une personne morale, le paragraphe 109 AO dispose dans son alinéa 1er : « *Die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung*

*der ihnen in den §§ 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* ».

Ces dispositions légales mettent ainsi une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société.

Il se dégage encore de ces dispositions que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Par ailleurs, le paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz (StAnpG)* », dispose que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* ». Dès lors, en cas de pluralité de responsables, la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du paragraphe 7 StAnpG en vertu duquel ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux[1].

En toute hypothèse, il appartient cependant au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix. Le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève en effet pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce. Il appartient dès lors à l'administration de justifier la décision à ce double égard.

Quant à l'exercice de ce pouvoir d'appréciation par l'administration, le paragraphe 2 StAnpG dispose dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-Entscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* ». Ainsi, l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

---

1 cf. trib. adm. 14 juin 2010 n° 26277 du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu .

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité d'administrateur de la société ..., disposant du pouvoir d'engager la société sous sa signature depuis le 18 décembre 2008, le bureau d'imposition ayant retenu plus particulièrement à charge de Monsieur ... que celui-ci, en sa qualité de personne en charge de la gestion journalière de ladite société, aurait négligé l'accomplissement des obligations fiscales incombant à la société vis-à-vis de l'administration des Contributions directes, en l'occurrence de ne pas avoir continué les retenues d'impôt sur rémunération au Trésor Public.

En effet, il appartient à cet égard au tribunal de constater, à l'instar de la partie étatique, qu'il résulte des publications officielles du Mémorial C, Recueil des Sociétés et Associations, N°377 du 20 février 2009, qui, conformément à l'article 9, paragraphe 4 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, sont seules opposables aux tiers et dès lors également à l'administration, que lors de l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires qui s'est tenue le 18 décembre 2008, Monsieur ... a été nommé au poste d'administrateur de la société ..., mandat qu'il a occupé pendant toute la période fiscale litigieuse.

Dans la mesure où le demandeur a été nommé à partir du 18 décembre 2008 à la fonction d'administrateur de la société ..., il doit être considéré comme ayant été à partir de ce moment-là officiellement en charge de l'administration de la société, et, conformément à l'article 53 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, comme ayant été à partir de ce même moment un des représentants légaux de ladite société à l'égard des tiers, la société ... ayant été représentée à l'égard des tiers par son conseil d'administration.

Or, celui qui agit en lieu et place d'autrui doit veiller à l'exécution des obligations fiscales de celui qu'il représente. Une de ces obligations consiste ainsi pour le représentant légal d'une société à opérer, déclarer et verser les retenues d'impôt et, de manière générale, à payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

A cet égard, le représentant qui a accepté sa fonction ne peut pas se contenter de contester son pouvoir. En effet, en n'exécutant pas les obligations légales de la société, il manque à son premier devoir, celui d'administrer[2]. L'explication du demandeur selon laquelle il n'aurait été qu'un administrateur « *de complaisance* » n'est à ce titre pas seulement non pertinente, mais encore caractéristique d'un comportement fautif.

S'agissant de l'appréciation de la faute commise du fait du défaut de paiement plus spécifiquement des impôts sur traitements et salaires, il est vrai que, tel que cela a été retenu ci-avant, le seul non-respect d'une obligation fiscale n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO, mais il faut qu'une inexécution fautive soit vérifiée.

---

2 F. Rosen, « *Obligations et responsabilités des dirigeants de société en matière de contributions directes* », Droit fiscal luxembourgeois, Livre jubilaire de l'IFA Luxembourg, Bruylant, 2009, p. 199.

En l'espèce, le tribunal est amené à retenir, de concert avec la partie étatique, que le demandeur a sciemment omis de verser au trésor public l'impôt qui était dû sur les traitements et salaires du personnel de la société ... pour la période concernée.

En tant que personne étant *de jure* en charge de l'administration de la société, Monsieur ..., conformément au paragraphe 103 AO, était en effet personnellement tenu - et ceci indépendamment de la question du pouvoir de signature afin d'engager la société ... - pendant les périodes correspondant à l'exercice de cette fonction, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, de sorte qu'il était obligé de retenir, lors du paiement des salaires, l'impôt sur les salaires, ainsi que de le verser au trésor public.

La faute ainsi commise est d'autant plus reprochable qu'en arrogeant ainsi à la société ... un crédit en ne payant pas des sommes qui sont dues au fisc, il a utilisé l'argent que la société est tenue de payer pour compte des salariés, étant relevé qu'il s'agit de sommes d'argent qui, dès le versement du salaire, ne doivent pas recevoir une affectation autre que le seul paiement de l'impôt dû par le salarié. Or, en ne donnant pas à ces montants l'affectation qu'ils doivent recevoir, le représentant de la société détourne lesdits montants à d'autres fins, ce qui constitue à l'évidence une inexécution gravement fautive de ses devoirs, qu'il n'a d'ailleurs pas pu ignorer.

En l'espèce, la faute est encore plus grave que le défaut de paiement des retenues d'impôt s'est étendu sur plusieurs années, à savoir de 2010 à 2011.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que les explications fournies en l'espèce par la partie étatique permettent à suffisance, au regard des exigences posées par le paragraphe 109 AO et par le paragraphe 2 StAnpG, de justifier le constat d'un comportement fautif dans le chef du demandeur. C'est dès lors à bon droit que le bureau d'imposition a retenu une faute caractérisée à charge du demandeur.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'affirmation du demandeur qu'il n'aurait *de facto* pas été en charge de la gestion journalière de la société et que cette tâche aurait appartenu à Monsieur .... Il convient de prime abord de souligner que les pouvoirs et devoirs attribués expressément par la loi au conseil d'administration ne peuvent faire l'objet d'aucune délégation[3], seuls les actes « *qui en raison tant de leur peu d'importance que de la nécessité d'une prompte solution ne justifient pas l'intervention du conseil d'administration lui-même*[4] » pouvant faire l'objet d'une telle délégation.

Il convient ensuite de relever qu'en tout état de cause, les membres du conseil d'administration n'échappent pas à leurs responsabilités parce qu'ils délèguent en tout ou en partie celles-ci à d'autres ; ils doivent au contraire assumer une surveillance constante de ceux à qui ils donnent pareille délégation[5].

---

3 O. Ralet, Responsabilités des dirigeants de sociétés, Larcier, 1996, p.59.
4 Cass. b., 17 septembre 1968, Pas.b., 1969, p.61
5 Mons, 20 mai 1985, R.P.S., 1985, p.290.

Le tribunal relève enfin qu'en l'espèce, si, conformément à l'article 11 des statuts de la société ... « *le conseil d'administration pourra déléguer tout ou partie de ses pouvoirs de gestion journalière à des administrateurs ou à des tierces personnes qui ne doivent pas nécessairement être actionnaires*», il ne résulte pas en l'état actuel du dossier qu'une telle délégation ait effectivement et régulièrement eu lieu en conformité avec les prescriptions formelles de l'article 9 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales. En effet, si le litismandataire du demandeur affirme que Monsieur ... aurait été administrateur délégué de la société, il ressort seulement des statuts de la société qu'il aurait été président du conseil d'administration et non qu'il aurait été administrateur délégué à la gestion journalière de la société. En effet, l'assemblée générale extraordinaire du 18 décembre 2008 n'a pas autorisé le conseil d'administration à déléguer la gestion de la société à Monsieur ..., mais elle a, de manière générale, élu les différents administrateurs et commissaires aux comptes de la société, sans que la question de la délégation n'ait été l'objet spécifique de cette délibération.

Le tribunal retient dès lors que, d'une part, l'éventuelle délégation conférée à Monsieur ... n'était en tout état de cause pas de nature à exonérer les autres administrateurs de leur responsabilité personnelle relative au respect des obligations légales et statutaires, de sorte que leur responsabilité solidaire est engagée conformément à l'article 59, alinéa 2, de la loi modifiée du 10 août 1915 précitée, et, d'autre part, que l'éventuelle délégation conférée à Monsieur ... n'est pas opposable aux tiers - dont le fisc - pour ne pas avoir respecté, en l'état actuel du dossier, les formalités prescrites par l'article 9 de la loi modifiée du 10 août 1915 précitée.

En ce qui concerne le fait que le demandeur ait, en sa qualité d'administrateur, omis d'exercer un quelconque contrôle sur le fonctionnement et la gestion journalière de la société en général et des activités des autres administrateurs en particulier, force est de constater qu'il est constant en cause que Monsieur ... n'avance dans le cadre du présent recours aucune explication susceptible d'expliquer son comportement, si ce n'est de mettre en exergue le fait qu'il n'aurait été qu'un administrateur de complaisance afin de respecter le nombre de trois administrateurs tel que requis par les statuts et qu'il n'aurait pas été actionnaire.

Il convient toutefois de rappeler, comme retenu ci-dessus, que les administrateurs sont en tout état de cause responsables d'un défaut de surveillance du délégué à la gestion journalière[6]. Par ailleurs, il est admis que les administrateurs sont nommés parce que l'on attend d'eux la compétence nécessaire pour l'accomplissement de leurs fonctions, de sorte qu'actifs et non-actifs répondent de leurs actes de la même façon. Ni une éventuelle incompétence technique, ni le motif philanthropique pour lequel il aurait accepté sa mission, ni d'éventuelles absences au sein du conseil ne pourraient limiter la responsabilité d'un administrateur[7], le fait de ne pas exercer ses fonctions dans la société étant en soi une

6 Voir notamment P. Berna, Le statut des administrateurs de sociétés anonymes, Bulletin du Cercle François Laurent, 1987, II, p.36.
7 D. Matray, Observations sur la responsabilité dans la constitution et la gestion des sociétés, notes n° 211, 212 et 213, dans : Chroniques de droit à l'usage du Palais, Tome VII, Le droit des sociétés, 1989.

faute de gestion[8]. En effet, la faute n'implique pas de la part de l'administrateur un agissement actif. La responsabilité de l'administrateur peut être engagée par son attitude passive, sa négligence, son incurie[9] ; aussi, le comportement du demandeur, consistant en une légèreté ou une insouciance impardonnable doit être considéré comme faute grave, à savoir une faute qu'un dirigeant raisonnablement diligent et prudent n'aurait pas commise et qui heurte les normes essentielles de la vie en société, ou du moins les normes importantes[10].

Dès lors, le fait de ne pas avoir surveillé la gestion prétendument déléguée à Monsieur ... est de nature à engager la responsabilité des administrateurs de la société ..., dont celle de Monsieur ..., solidairement co-responsable.

Il s'ensuit que le demandeur ne saurait valablement minimiser voire rejeter sa responsabilité en se retranchant derrière le fait que la gestion journalière de la société aurait prétendument été exercée par le dénommé ... et qu'il n'aurait eu aucun pouvoir de signature, et ce d'autant plus que les statuts prévoient en leur article 12 que « *Vis-à-vis des tiers, la société est engagée en toutes circonstances par les signatures conjointes de deux administrateurs ou par la signature individuelle d'un délégué du conseil dans les limites de ses pouvoirs. La signature d'un seul administrateur sera toutefois suffisante pour représenter valablement la société dans ses rapports avec les administrations publiques* », de sorte que Monsieur ... disposait en tant qu'administrateur d'un pouvoir de signature plus ou moins étendu vis-à-vis des tiers.

Aussi, concernant la période litigieuse, le tribunal ne peut dès lors que constater que le demandeur a librement assumé *de jure* la charge d'administrateur de la société ... et qu'en tant que tel il a éminemment failli à ses devoirs en ne portant aucun intérêt à la gestion journalière de la société qu'il a pourtant représentée d'un point de vue légal et en s'abstenant par là-même de verser à l'Etat les sommes retenues ou qui auraient dû être retenues sur les salaires payés.

Il s'ensuit qu'il y a lieu d'admettre, à l'instar de ce qui a été retenu par le directeur, que Monsieur ..., en sa qualité d'administrateur de la société ..., est personnellement responsable des insuffisances d'impôt qui sont la conséquence de son comportement fautif, à savoir son défaut d'avoir continué pendant la période en question l'impôt retenu sur les salaires au trésor public.

En avançant ces considérations à l'appui de sa décision, le directeur s'est livré à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision.

---

8 Ibidem, note n° 214.

9 P.Thielen et J. Delvaux, La responsabilité civile des administrateurs de sociétés anonymes en droit luxembourgeois - situation actuelle et tendance future, Bulletin Droit et banque, 4/1948, p.6, et N. Schaeffer, Réflexions sur la responsabilité des administrateurs et dirigeants de sociétés commerciales de capitaux, Bulletin de la Conférence St Yves, n° 77, novembre 1990, p.18

10 D. Matray, op.cit, notes n° 67, 68, 69 et 70.

Le demandeur conclut encore au caractère prématuré de l’émission du bulletin litigieux, au motif que la liquidation des avoirs de la société ... dans le cadre de sa faillite ne serait pas encore clôturée et au motif d’une perspective de paiement d’un dividende dans le cadre de ladite faillite et partant à l’absence d’un préjudice dans le chef de l’administration des Contributions directes.

Indépendamment du fait que le bulletin d’appel en garantie a été émis en date du 3 août 2011, à savoir à une date antérieure à la faillite de la société ... prononcée en date du 5 août 2011, le tribunal relève, tel que cela a été retenu ci-avant, que le représentant d’une personne morale répond, conformément au paragraphe 109 AO (« *haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen* »), d’une obligation personnelle et que partant sa responsabilité est susceptible d’être engagée en même temps que le recours contre le contribuable lui-même et aussi longtemps que la créance existe.

Le propre de la responsabilité solidaire et personnelle sous examen étant précisément de permettre de parer dans l’immédiat au risque que la société débitrice ne s’acquitte pas des impôts dus, sa mise en œuvre ne saurait être fonction des avoirs éventuellement disponibles dans le cadre de la faillite de la société concernée. Elle se justifie au contraire tant que la dette qui en fait l’objet n’a pas été effectivement acquittée ; dans ce contexte, le recours contre le tiers responsable n'exige ni que le débiteur de l'impôt soit insolvable, ni que le recouvrement forcé contre le débiteur de l'impôt ait été infructueux[11], le défaut de l’administration des Contributions directes de procéder au recouvrement forcé de la créance fiscale auprès du contribuable n’exonérant en tout état de cause pas le tiers responsable[12]. Le demandeur restant en l’espèce en défaut d’établir un quelconque remboursement des impôts réclamés par la société ... en état de faillite, ledit moyen laisse partant d’être fondé.

En ce qui concerne la contestation des montants tels que réclamés pour les exercices 2010 et 2011, le tribunal constate que si le demandeur a certes soulevé une différence entre le montant réclamé figurant dans la déclaration de créance déposée dans le cadre de la faillite de la société ... et celui figurant au bulletin d’appel en garantie du 3 août 2011, ainsi que celui figurant dans la sommation à tiers détenteur du 26 mars 2014, les sommes dont le paiement lui est réclamé au titre d’impôt sur salaires non reversé sont toutefois identiques dans la déclaration de créance déposée dans le cadre de la faillite et dans le bulletin d’appel en garantie, seul le montant des intérêts étant différent. Quant à la différence subsistant entre ces sommes retenues et celles figurant dans la sommation à tiers détenteur du 26 mars 2014, il convient de retenir qu’à défaut pour le demandeur de préciser en quoi le montant réclamé serait erroné, le tribunal ne saurait utilement mettre en cause ni la légalité ni le bien-fondé du bulletin déféré. Il convient finalement de retentir à cet égard que les montants actuellement réclamés au demandeur par le biais d’un bulletin en appel de garantie résultent en ce qui concerne le principal d’une dette fiscale de la société ... pour les années 2010 et 2011, établie par des bulletins d’impôts qui n’ont pas fait l’objet d’une quelconque réclamation de la part du contribuable - dont le demandeur était administrateur

11 F. Rosen, op. cit., p.212.
12 Becker, Riewald, Koch, Reichsabgabenordnung, Kommentar, Band I, 1963, p.335.

- et qui sont dès lors devenus définitifs et bénéficient en conséquence de l’intangibilité, ou du moins de l’incontestabilité, des actes administratifs devenus définitifs[13].

Il s’ensuit que lesdits bulletins, et les montants y retenus s’imposent au tribunal saisi du recours sous analyse, de sorte que la question des montants retenus par l’administration des Contributions directes à titre d’impôts échappe actuellement au tribunal, ladite question étant définitivement close suite à l’absence de tout recours du contribuable intéressé, représenté notamment par Monsieur ....

En ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l’émission d’un bulletin d’appel en garantie est décidée, force est au tribunal de constater, compte tenu des circonstances particulières de l’espèce, que le directeur dans sa décision du 26 mai 2014 n’avait pas à justifier son choix de poursuivre l’un ou l’autre des codébiteurs puisqu’un bulletin d’appel en garantie a été émis à l’encontre de chacun des administrateurs de la société ..., solidairement responsables en application de l’article 7 StAnpG, le bulletin d’appel en garantie précisant expressément « *En étant également codébiteur solidaire un bulletin d’appel en garantie a aussi été adressé à Monsieur ... et Monsieur ...* ».

Il suit de l’ensemble des considérations qui précèdent que c’est à bon droit que le bureau d’imposition a engagé la responsabilité du demandeur pour le paiement de l’impôt sur les traitements et salaires des années 2010 à 2011 de la société ... resté en souffrance.

Il suit de l’ensemble des considérations qui précèdent et à défaut d’autres contestations que le recours est à déclarer non fondé.

Eu égard à l’issue du litige, la demande en allocation d’une indemnité de procédure d’un montant de 750 euros formulée par le demandeur est à rejeter.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

se déclare incompétent pour connaître du recours principal en annulation dirigé contre la décision directoriale du 26 mai 2014 ;

déclare recevable le recours subsidiaire en réformation dirigé contre la décision directoriale du 26 mai 2014 ;

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu’il n’y a pas lieu d’examiner le recours subsidiaire en réformation dirigé contre le bulletin d’appel en garantie du 3 août 2011;

rejette la demande en allocation d’une indemnité de procédure telle que présentée par le demandeur ;

---

13 Voir M. Leroy, Contentieux administratif, 3e éd., Bruylant, p.704.

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 11 novembre 2015 par :

Marc Sünnen, président,
Alexandra Castegnaro, juge,
Hélène Steichen, juge

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Hoffmann s. Sünnen

**Reproduction certifiée conforme à l'original**
Luxembourg, le 12/11/2015
Le Greffier du Tribunal administratif